



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/05/2024

Αριθ.απόφασης 1629

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΑΘΗΝΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
ΤΚ 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213.1604509

**Α Π Ο Φ Α Σ Η
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την υπ' αριθμ. πρωτ. με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2024** ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, δ/νση φορολογικού εκπροσώπου στην Ελλάδα επί της οδού, ΤΚ, Αττικής, ως αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου (κληρονόμος), κατά της υπ' αριθμ. /**27.12.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου του **1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής** που αφορά τον αποβιώσαντα φορολογούμενο με **Α.Φ.Μ.** καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω Ελεγκτικής Υπηρεσίας,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2024** ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι, η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στις **27/12/2023** και μετά τη μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**27.12.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου **φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017**, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **533.132,41€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού **338.836,91€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **144.541,40€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **1.016.510.72€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με την, από ημερομηνία θεώρησης **27/12/2023**, έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./**24.11.2023** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του **1ου Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή της και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας, συνοπτικά ότι,

(1) Η αρμόδια ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπόψη της τα στοιχεία που της προσκομίστηκαν, από τα οποία προέκυπτε ότι, ο ελεγχόμενος είχε ήδη, κατά τα κρίσιμα έτη, καταστήσει το πριγκιπάτο του Μονακό ως κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων και κατά τα φορολογικά έτη αυτά ήταν ήδη κάτοικος του κράτους αυτού και συνεπώς ο καταλογισμός αντίκειται στο νόμο και τα πραγματικά περιστατικά,

(2) Η αρμόδια ελεγκτική αρχή με ελλιπή και πλημμελή αιτιολογία κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, ο ελεγχόμενος ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και κατά τρόπο παντελώς αόριστο, έκρινε ότι ο ελεγχόμενος είχε δήθεν «καθημερινή παρουσία στην Ελλάδα» και μάλιστα άνω των 183 ημερών.

(3) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελής, διότι επί του σώματος αυτής, αλλά και επί της σχετικής έκθεσης ελέγχου, δεν μνημονεύεται το ποσοστό της κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι,

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1 του άρθρου 30 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι,

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται τα βιβλία στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι,

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 37 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι,

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 39 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι,

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει

την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι,
«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι,
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι,
«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α` 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.
2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., ως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ορίζεται ότι,
«1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:
α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή
β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.
2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι,

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.[...]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι,

«1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16. [...].

4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 4 του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι,

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση. [...]

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση του ΣτΕ 2056/1994, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«[...] για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου μπορεί να λαμβάνεται υπ` όψη και έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφ` όσον, πάντως, η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, αποφάνθηκε ότι, ο αποβιώσας με Α.Φ.Μ. είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, καθώς, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος είχε φυσική παρουσία την Ελλάδα τουλάχιστον 183 ημέρες, όπου εμφανιζόταν και παρείχε υπηρεσίες σε ελληνικά τηλεοπτικά και ραδιοφωνικά μέσα μαζικής ενημέρωσης περισσότερες από 183 ημέρες και ειδικότερα είχε καθημερινές εκπομπές σε ραδιόφωνο και τηλεόραση (ραδιοφωνικός σταθμός παραπολιτικά FM).

Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι, δεν προσκομίστηκε πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας από το πριγκιπάτο του Μονακό για το υπό κρίση φορολογικό έτος, δεν εργαζόταν ως δηλωμένος υπάλληλος στο πριγκιπάτο του Μονακό αλλά ασκούσε ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα με την επωνυμία «.....», [αρ. εγγραφής] για την οποία δεν είχε υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, καθώς, δεν ήταν υπόχρεος φόρου εισοδήματος, δεν υπέβαλλε στο πριγκιπάτο του φορολογική δήλωση για το παγκόσμιο εισόδημα του, ήταν ενήμερος, κατά την ημερομηνία θανάτου του, έναντι των φορολογικών του υποχρεώσεων

ως προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας επί του τζίρου της ανωτέρω εταιρείας και επιπρόσθετα τηρούσε τραπεζικό λογαριασμό στο πριγκιπάτο του Μονακό, ο οποίος πιστώθηκε με χρηματικά ποσά που ως αιτιολογία συναλλαγής αναγράφουν συμβάσεις και τιμολόγια ελληνικών εταιρειών.

Κατόπιν των ανωτέρω, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία προσδιόρισε τα φορολογητέα εισοδήματα του ελεγχόμενου τα οποία αποτελούνται, αφενός από τα έσοδα της ατομικής του δραστηριότητας στο πριγκιπάτο του Μονακό, συνολικού ποσού 405.000,00€, τα οποία συνιστούν καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του στην αλλοδαπή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε. και αφετέρου προσδιόρισε προσαύξηση της περιουσίας του, συνολικού ποσού 1.066.994,67€, κατά την παρ.4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία αφορά πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς στην αλλοδαπή, για την οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Δ., δεν αποδείχθηκε η πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις και υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ, περί φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων στην Ελλάδα, όπως ερμηνεύτηκαν με την υπ' αριθμ. πρωτ. Ε. 2064/29.10.2023 εγκύκλιο, σχετικά με την φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων στην Ελλάδα, προκύπτει ότι, οι διατάξεις του άρθρου 4 θα τύχουν εφαρμογής στην περίπτωση προσώπων που αν και πληρούν τα κριτήρια για να χαρακτηρισθούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εντούτοις δεν έχουν δηλώσει τούτο στο Φορολογικό Μητρώο με αποτέλεσμα να μην γίνεται ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και ορθός καταλογισμός φόρου στο παγκόσμιο εισόδημά τους [Κεφ. Α, Παρ. 3, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου], περαιτέρω δε, σύμφωνα με την ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 ορίζεται ότι ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του [Κεφ. Β, Παρ. 4, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου].

Στο πλαίσιο αυτό και λαμβάνοντας υπόψη την ανάλυση των κανόνων του διεθνούς συμβατικού πλαισίου και των ερμηνευτικών Σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., για τα ως άνω κριτήρια της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ διευκρινίστηκαν τα κάτωθι [Κεφ. Β, Παρ. 5, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου],

-Ο όρος «μόνιμη κατοικία» αφορά την κατοικία στην Ελλάδα, την οποία έχει ένα φυσικό πρόσωπο στην κατοχή ή στην διάθεσή του, ανά πάσα στιγμή και συνεχώς, και τη χρησιμοποιεί σε μόνιμη και όχι σε περιστασιακή βάση (π.χ. για ταξίδι αναψυχής, επαγγελματικό ή εκπαιδευτικό ταξίδι, όπως παρακολούθηση κάποιου σεμιναρίου κ.λπ.). Για παράδειγμα, μία κατοικία που είναι στην ιδιοκτησία ενός φυσικού προσώπου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι διαθέσιμη σε αυτό κατά την διάρκεια μίας περιόδου που η κατοικία ενοικιάζεται σε ένα άλλο φυσικό πρόσωπο, καθώς ο ιδιοκτήτης δεν έχει κατά την περίοδο αυτή την κατοχή της κατοικίας και συνεπώς η κατοικία δεν είναι ελεύθερα «στη διάθεσή του».

Διευκρινίζεται ότι, η έννοια της μονιμότητας της κατοικίας έγκειται στο ότι το φυσικό πρόσωπο έχει οργανώσει και διατηρεί την κατοικία σε κατάσταση τέτοια που να επιτρέπει τη μόνιμη χρήση σε αντίθεση με την διαμονή σε συγκεκριμένο μέρος κάτω από συνθήκες που είναι εμφανές ότι αφορούν παραμονή μικρής διάρκειας.

- Ο όρος «**κύρια κατοικία**» καταδεικνύει την διαφορά σε σχέση με την δευτερεύουσα κατοικία. Κατά συνέπεια, και σε περίπτωση που ένα φυσικό πρόσωπο διαθέτει μία ή περισσότερες δευτερεύουσες κατοικίες στην αλλοδαπή, αλλά η κύρια κατοικία του, στην οποία έχει την πραγματική εγκατάσταση του, βρίσκεται στην Ελλάδα, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Διευκρινίζεται ότι θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη οποιαδήποτε κατοικία (μονοκατοικία, διαμέρισμα, ενοικιαζόμενο επιπλωμένο δωμάτιο κ.λπ.) είτε ανήκει στο φυσικό πρόσωπο, ή ενοικιάζεται από αυτό ή του παραχωρείται δωρεάν, αρκεί ο χώρος αυτός να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία.

- Ο όρος «**συνήθης διαμονή**» του φυσικού προσώπου αφορά στην διαμονή του στην χώρα και εν προκειμένω στην Ελλάδα. Τόπος συνήθους διαμονής είναι ο τόπος όπου ένα πρόσωπο είναι συστηματικά ή συνήθως παρόν. Η συνήθης διαμονή, ακολουθώντας τις παρ. 19 και 19.1 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, δεν προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένο αριθμό ημερών αλλά αναφέρεται στη συχνότητα, τη διάρκεια και την τακτικότητα της διαμονής που αποτελεί μέρος της παγιωμένης ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου και δεν οφείλεται σε εξαιρετικές, έκτακτες ή μεταβατικές συνθήκες. Κατά συνέπεια, η έννοια της συνήθους διαμονής δεν προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, αλλά ερμηνεύεται με τρόπο ώστε να καλύπτεται μία επαρκής χρονική περίοδος που να είναι ικανή ώστε να εξακριβωθεί η συχνότητα, η διάρκεια και η τακτικότητα της διαμονής η οποία αποτελεί μέρος της παγιωμένης ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου.

- Ο όρος «**κέντρο των ζωτικών συμφερόντων**», αφορά το κέντρο των βιοτικών σχέσεων του φυσικού προσώπου, το οποίο όπως προκύπτει από την διάταξη υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς και οικονομικούς του δεσμούς.

Οι προσωπικοί δεσμοί του φυσικού προσώπου, προσδιορίζονται από την κατοικία των μελών της οικογένειάς του, στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο/η σύζυγος και τα τέκνα αυτού, αλλά και μέλη της ευρύτερης οικογένειάς του (π.χ. γονείς, αδέρφια, λοιποί συγγενείς). Επιπλέον, στην έννοια των προσωπικών δεσμών περιλαμβάνονται και οι κοινωνικοί δεσμοί του φυσικού προσώπου, οι οποίοι προσδιορίζονται από τις πολιτικές, κοινωνικές και άλλες δραστηριότητές του, τις κοινωνικές του σχέσεις, οι δεσμοί με τις δημόσιες αρχές και τους φορείς (π.χ. ασφαλιστικοί, επαγγελματικοί, κοινωνικοί), τον τόπο ανάπτυξης πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων κ.λπ.

Οι οικονομικοί δεσμοί, περιλαμβάνουν τις επαγγελματικές δραστηριότητες του φυσικού προσώπου (π.χ. μισθωτή εργασία, επιχειρηματική δραστηριότητα κ.λπ.), τον τόπο διαχείρισης της περιουσίας του κ.λπ.

Κρίσιμο παράγοντα για την αξιολόγηση των πραγματικών στοιχείων που συνιστούν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός προσώπου αποτελεί η συνεκτίμηση των επιμέρους στοιχείων που το αποτελούν. Άλλωστε, σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 1 του ν. 4646/2019, με τις διατάξεις του οποίου τροποποιήθηκε η περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 4, αναδιατυπώθηκε η σχετική πρόβλεψη για το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων, ώστε για την αξιολόγηση των πραγματικών στοιχείων που συνιστούν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός προσώπου πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα στοιχεία των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του σε έναν τόπο, εκεί δηλαδή όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει

στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (βλ. ΣτΕ 2105/2018 σκέψη 7, ΣτΕ 1445/2016 σκέψη 8). Κατά συνέπεια, και προκειμένου να προσδιορισθεί το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου θα πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα στοιχεία των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του σε έναν τόπο.

Ακολουθώντας δε, την παράγραφο 15 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, ειδική μέριμνα και προσοχή απαιτείται να δίνεται στις επιμέρους πραγματικές περιστάσεις της κάθε περίπτωσης (ad hoc), οι οποίες πρέπει να εξετάζονται ως σύνολο (as a whole).

Επομένως, η απόκτηση, η ύπαρξη ή η διατήρηση απλώς και μόνο μίας ιδιότητας στην ημεδαπή (ιδιότητα εκτελεστικού ή μη μέλους Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε. ή διαχειριστή Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. ή προσωπικής εταιρείας ή η συμμετοχή στη διοίκηση ή στη διαχείριση νομικής οντότητας) ή η μεμονωμένη άσκηση μίας δραστηριότητας στην ημεδαπή [(άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας εκμετάλλευσης ακινήτων ή αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητας ή άσκηση δευτερευόντως (διακοπτόμενα ή παρεπόμενα), δραστηριότητας (επαγγέλματος ή επιχείρησης)], δεν αρκεί για την θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, όταν το φυσικό πρόσωπο αποδεικνύει ότι έχει οργανώσει την ζωή του κατά τρόπο μόνιμο και διαρκή στην αλλοδαπή (ΣτΕ 93/2020, ΣτΕ 321/2020, ΣτΕ 403/2020, ΣτΕ 418/2020, ΣτΕ 1572/2020, ΣτΕ 1242/2021, ΣτΕ 1243/2021, ΣτΕ 2722/2021, ΣτΕ 121/2022, ΣτΕ 2256/2022).

Επειδή ακολούθως σύμφωνα με την ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ, ορίζεται ένα πρόσθετο κριτήριο για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα και ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. πρωτ. Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου, [Κεφ. Γ, Παρ. 7] ορίζεται, ρητά, υπό την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 1, ότι ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα και ως ημέρα παρουσίας στην Ελλάδα, λογίζεται οποιαδήποτε ημέρα κατά τη διάρκεια της οποίας, ένα φυσικό πρόσωπο βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια, όσο σύντομη και αν είναι αυτή, (π.χ. τμήμα της ημέρας, ημέρα άφιξης και αναχώρησης, ημέρες εορτών, αργιών, διακοπών κ.λπ.).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αφενός οι διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. θα τύχουν εφαρμογής στην περίπτωση προσώπων που αν και πληρούν τα κριτήρια για να χαρακτηρισθούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εντούτοις δεν έχουν δηλώσει τούτο στο Φορολογικό Μητρώο με αποτέλεσμα να μην γίνεται ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και ορθός καταλογισμός φόρου στο παγκόσμιο εισόδημά τους [Κεφ. Α, Παρ. 3, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου] και αφετέρου τα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν τα αναφερόμενα στις διατάξεις του άρθρου 4 του ΚΦΕ φυλάσσονται από τον φορολογούμενο προκειμένου να εξετασθούν σε περίπτωση μελλοντικού φορολογικού ελέγχου [Κεφ. Δ, Παρ. 13, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου], συνεπώς ο προβαλλόμενος εκ της προσφεύγουσας ισχυρισμός κατά τον πρώτο λόγο προσφυγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω στην προκειμένη περίπτωση, για την πλήρωση των εκ του νόμου κριτηρίων της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ [Κεφ. Γ, Ε.2064/29.10.2023 εγκυκλίου], ήτοι ότι ο

ελεγχόμενος ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, καθώς, βρισκόταν στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου και συνεπώς είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου και τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση προσφυγής για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016 και καθώς σε κάθε περίπτωση απαιτείται τεκμηρίωση από την Φορολογική Αρχή προκειμένου ο ελεγχόμενος να φορολογηθεί στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημα του, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν ο ελεγχόμενος είχε κατοικία την Ελλάδα, ως φέρουσα και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που την τεκμηριώνουν [Κεφ. Δ, Παρ. 11, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου] και συνεπώς ο προβαλλόμενος εκ της προσφεύγουσας ισχυρισμός κατά τον δεύτερο λόγο προσφυγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1846 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι, «Ο κληρονόμος αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομία μόλις γίνει η επαγωγή, [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1885 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι, «Οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1901 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι, «Ο κληρονόμος ευθύνεται και με τη δική του περιουσία για τις υποχρεώσεις της κληρονομιάς. Οι κληροδοσίες και οι τρόποι εκπληρώνονται μετά τις λοιπές υποχρεώσεις».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1902 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι, «Όσο ο κληρονόμος έχει δικαίωμα να αποποιηθεί την κληρονομία, μπορεί να δηλώσει ότι την αποδέχεται με το ευεργέτημα της απογραφής. Η δήλωση γίνεται στο γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομιάς. Η δήλωση αποδοχής θεωρείται ότι έγινε με το ευεργέτημα της απογραφής, αν ο κληρονόμος είναι πρόσωπο για το οποίο η αποδοχή της κληρονομιάς γίνεται κατά το νόμο με το ευεργέτημα της απογραφής».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1903 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι, «Ο κληρονόμος με απογραφή οφείλει να τελειώσει την απογραφή της κληρονομικής περιουσίας μέσα σε τέσσερις μήνες αφότου γίνει η δήλωση του προηγούμενου άρθρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1904 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι, «Ο κληρονόμος με απογραφή ευθύνεται για τις υποχρεώσεις της κληρονομιάς έως το ενεργητικό της. Καμιά σύγχυση δεν επέρχεται ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της κληρονομιάς».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1905 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι, «Αφότου γίνει η δήλωση της αποδοχής της κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις της κληρονομιάς αποχωρίζονται αυτοδικαίως από την περιουσία του κληρονόμου και αποτελούν χωριστή ομάδα».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1907 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι,

«Ο κληρονόμος με απογραφή διοικεί την ομάδα της κληρονομιάς, ευθύνεται για κάθε αμέλεια και υπόκειται σε λογοδοσία».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1911 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι, «Ο κληρονόμος χάνει το ευεργέτημα της απογραφής: 1. αν δεν συνέταξε εμπρόθεσμα απογραφή 2. αν δολίως έκανε ανακριβή απογραφή 3. σε περίπτωση δόλου σχετικά με τη διαχείριση της κληρονομικής ομάδας 4. αν εκποίησε ακίνητα ή δημόσια χρεόγραφα ή μετοχές ή ομολογίες ανώνυμων εταιριών χωρίς άδεια του δικαστηρίου».

Επειδή, με το με αριθμό ΔΕΛ Β 1155355 ΕΞ 2015/27-11-2015 έγγραφο του Β' Τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος» αναφέρονται τα εξής:

«[...] Με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου καθώς και τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η κοινοποίηση τους.

Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδίδεται στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, με παράλληλη αναφορά σ' αυτό ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων, οι οποίοι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1885 του Α.Κ., όπου «οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός», είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα.

Τυχόν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επ' ονόματι αποβιώσαντος, χωρίς σε αυτές να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων προς τους οποίους πρέπει και να κοινοποιηθούν, είναι κατ' αρχήν άκυρες ως εκδοθείσες κατ' ανύπαρκτου προσώπου. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση έκδοσης άκυρων πράξεων προσδιορισμού φόρου, η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εκδώσει νέες πράξεις στο όνομα του αποθανόντος στις οποίες όμως να γίνεται ρητή αναφορά, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν.»

Επειδή, αν η καταλογιστική πράξη του φόρου εκδοθεί κατά φυσικού προσώπου μετά τον θάνατό του, είναι άκυρη, ως στρεφόμενη κατά ανύπαρκτου, κατά τον χρόνο της έκδοσής της, υποκειμένου φορολογικής ενοχής, δεδομένου ότι αυτή προϋποθέτει υφιστάμενο πρόσωπο υποκείμενο σε δικαιώματα και υποχρεώσεις (βλ. ΣτΕ Ολ. 179/1977, ΣτΕ 1779/1988, 1014/1983 κ.α.), στην περίπτωση δε αυτή, οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος, εφόσον στην παραγγελία προς επίδοση ή στο αποδεικτικό επίδοσης γίνεται μνεία της ιδιότητάς τους αυτής και φέρονται ως βαρυνόμενοι από την πράξη, έχουν δικαίωμα προσφυγής για την αναγνώριση της ως άνω ακυρότητας.

Επειδή εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι ο κληρονόμος, μετά τη γενόμενη στο γραμματέα του δικαστηρίου της κληρονομιάς δήλωσή του περί αποδοχής της κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής, δεν απαλλάσσεται από την ευθύνη του για τα χρέη της κληρονομιάς, αλλά εξακολουθεί να ευθύνεται για αυτά, μόνο όμως έως το ενεργητικό της κληρονομιάς, δηλαδή μόνο με τα στοιχεία της κληρονομιάς και όσο αυτά επαρκούν, χωρίς να ευθύνεται και με την ατομική του περιουσία, από την οποία η περιουσία του κληρονομούμενου έχει αποχωρισθεί και αποτελεί χωριστή ομάδα.

Επειδή με την εμπρόθεσμη και νομότυπη δήλωση με το ευεργέτημα της απογραφής του κληρονόμου, επέρχεται αυτοδίκαιος χωρισμός της περιουσίας του κληρονόμου και της κληρονομιάς και ο κληρονόμος με απογραφή διατηρεί την ιδιότητα του κληρονόμου - καθολικού διαδόχου του κληρονομούμενου, κυρίου των ενσωμάτων της κληρονομιάς και φορέα των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων αυτής, αλλά με την απόκλιση που ορίζει ο νόμος, δηλαδή μέχρι το ενεργητικό της κληρονομιάς και με τα στοιχεία αυτού και έχει το δικαίωμα και την υποχρέωση να διοικεί την ομάδα της κληρονομιάς, όχι ως διοικητής αλλότριας περιουσίας, αλλά ως κύριος αυτής, μολοντί η περιουσία αυτή έχει ειδικό προορισμό, δηλαδή την ικανοποίηση των κληρονομικών δανειστών (Α.Π.1163/1981, Ε.Α.569ο/1987, Εφ.πειρ.1316/1987, Ε.Α.14319/1987, Εφ.Θεσ.2895/1987, Ε.Α.1055/1980).

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι ο κληρονόμος, ο οποίος αποδέχθηκε την κληρονομία με το ευεργέτημα της απογραφής με σκοπό να περιορίσει την ευθύνη του για τα χρέη της κληρονομιάς μέχρι της αξίας του ενεργητικού της, είναι υποχρεωμένος σε εμπρόθεσμη σύνταξη απογραφής, που αποτελεί επιβαλλόμενη από τον νόμο πράξη διοικήσεως της κληρονομιάς (σχετ. άρθ. 1903 ΑΚ). Σημειώνεται ότι με την αρ. 1 246/1993 απόφαση Αρείου Πάγου (τμ. Α') έχει κριθεί ότι η πάροδος της κατά τα ανωτέρω τετράμηνης αποκλειστικής προθεσμίας χωρίς να περατωθεί η απογραφή, δηλαδή η καταγραφή όλων των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού της κληρονομιάς, έχει ως αποτέλεσμα την απώλεια του ευεργετήματος και την απεριόριστη ευθύνη του κληρονόμου δηλαδή ευθύνεται ως απλός κληρονόμος.

Επειδή και η θέση της αρμόδιας Δ/σης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (σχετ. το με αριθμό ΔΕΛ Β 1155355ΕΞ2015/27-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων) είναι ότι με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου, καθώς και τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η κοινοποίηση τους και ότι, αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδίδεται στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, με παράλληλη αναφορά σ' αυτό ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων, οι οποίοι είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα και εν κατακλείδι ότι τυχόν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επ' ονόματι αποβιώσαντος, χωρίς σε αυτές να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων, προς τους οποίους πρέπει και να κοινοποιηθούν, είναι κατ' αρχήν άκυρες ως εκδοθείσες κατ' ανύπαρκτου προσώπου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση οι κληρονόμοι αναφέρονται στην προσβαλλόμενη πράξη ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, όπως επίσης και στο σώμα της έκθεσης, χωρίς να αναφέρεται το ποσοστό εκάστου κληρονόμου, καθώς αυτό δεν έχει προσδιοριστεί, αφού έχει γίνει αποδοχή κληρονομιάς επ' ωφελεία απογραφής, διαδικασία η οποία, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί.

Επειδή επιπρόσθετα ζητήθηκε, μεταξύ άλλων, από την προσφεύγουσα, να γνωρίσει στον έλεγχο την αξία της κληρονομικής μερίδας εκάστου κληρονόμου, ώστε να προσδιοριστεί και το ποσοστό αυτής, πλην όμως, η προσφεύγουσα δεν προσδιόρισε ούτε την αξία της μερίδας της ούτε και το ποσοστό της, επιπρόσθετα στην προσβαλλόμενη αναγράφεται ρητά η ιδιότητα της

προσφεύγουσας ως κληρονόμου, χωρίς να καταλείπεται καμία απολύτως αμφιβολία ότι η πράξη αυτή εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων ελεγχόμενου που έχει αποβιώσει και συνεπώς ο προβαλλόμενος εκ της προσφεύγουσας ισχυρισμός κατά τον τρίτο λόγο προσφυγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, την εξέταση των προβαλλόμενων λόγων και των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **25/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**

Επικυρώνουμε και προσδιορίζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση, ως κάτωθι,

Φορολογία Εισοδήματος - Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά φόρου – χρεωστικό ποσό	533.132,41€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	338.836,91€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	144.541,40€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.016.510,72€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.